

62017CJ0264

ROZSUDEK SOUDNÍHO DVORA (čtvrtého senátu)

29. listopadu 2018 (*1)

„Řízení o předběžné otázce – Daně – Daň z přidané hodnoty (DPH) – Směrnice 2006/112/ES – Článek 314 – Článek 316 – Článek 322 Zvláštní režimy použitelné v oblasti uměleckých děl – Režim ziskové přírůžky – Obchodníci povinni k dani – Dodání uměleckých děl jejich autory nebo jejich právními nástupci – Plnění uvnitř Společenství – Odmítnutí vnitrostátními daňovými orgány přiznat osobě povinné k dani možnost rozhodnout se pro použití režimu ziskové přírůžky – Podmínky použití – Nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu – Umělecká díla, sbíratelské předměty a starožitnosti“

Ve věci C-264/17,

jejímž předmětem je žádost o rozhodnutí o předběžné otázce na základě článku 267 SFEU, podaná rozhodnutím Finanzgericht Münster (finanční soud v Münsteru, Německo) ze dne 11. května 2017, došlým Soudnímu dvoru dne 17. května 2017, v řízení

Harry Mensing

proti

Finanzamt Hamm,

SOUDNÍ DVŮR (čtvrtý senát),

ve složení T. von Danwitz, předseda sedmého senátu, vykonávající funkci předsedy čtvrtého senátu, K. Jürimäe, C. Lycourgos, E. Juhász, a C. Vajda (zpravodaj), soudci,

generální advokát: M. Szpunar,

vedoucí soudní kanceláře: R. Fere?, rada,

s přihlédnutím k písemné části řízení a po jednání konaném dne 14. června 2018,

s ohledem na vyjádření předložená:

—

za H. Mensinga O.-G. Lipprosssem, Rechtsanwalt, a H. Portheinem, auditorem,

—

za německou vládu T. Henzem a R. Kanitzem, jako zmocněnci,

—

za Evropskou komisi L. Lozano Palacios a F. Clotuche-Duvieusart, jakož i M. Wasmeierem a R. Lyalem, jako zmocněnci,

po vyslechnutí stanoviska generálního advokáta na jednání konaném dne 13. září 2018,

vydává tento

Rozsudek

1

Žádost o rozhodnutí o předběžné otázce se týká výkladu čl. 316 odst. 1 písm. b) a čl. 322 písm. b) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty (Úř. věst. 2006, L 347, s. 1, dále jen „směrnice o DPH“).

2

Tato žádost byla předložena v rámci sporu mezi Harrym Mensingem, obchodníkem s uměleckými díly, a Finanzamt Hamm (daňový úřad v Hammu, Německo) ohledně odmítnutí tohoto úřadu přiznat právo na použití režimu ziskové přírážky na dodání uměleckých děl nabytých žalobcem v původním řízení v jiných členských státech.

Právní rámec

Unijní právo

3

Body 4, 7 a 51 odůvodnění směrnice o DPH uvádí:

„(4)

Dosažení cíle vytvoření vnitřního trhu předpokládá, že v členských státech jsou uplatňovány právní předpisy o daních z obratu, které nenarušují podmínky hospodářské soutěže ani nebrání volnému pohybu zboží a služeb. Je proto nezbytné dosáhnout takové harmonizace právních předpisů týkajících se daní z obratu pomocí systému daně z přidané hodnoty (DPH), která co nejvíce vyloučí faktory, jež mohou narušovat podmínky hospodářské soutěže jak na úrovni členských států, tak na úrovni Společenství.

[...]

(7)

Společný systém DPH by měl, přestože sazby a osvobození od daně nejsou zcela harmonizovány, vést k neutralitě v hospodářské soutěži v tom smyslu, že obdobné zboží a služby na území každého členského státu nesou stejné daňové zatížení bez ohledu na délku výrobního a distribučního řetězce.

[...]

(51)

Je vhodné přijmout daňový režim Společenství vztahující se na použité zboží, umělecká díla, starožitnosti a sbíratelské předměty s cílem zabránit dvojímu zdanění a narušení hospodářské soutěže mezi osobami povinnými k dani.“

§lánek 1 odst. 2 této sm?rnice zní:

„Spole?ný systém DPH je založen na zásad?, že se na zboží a služby uplat?uje všeobecná da? ze spot?eby v p?esném pom?ru k cen? zboží a služeb, bez ohledu na po?et pln?ní uskute?n?ných ve výrobním a distribu?ním procesu p?ed stupn?m, ve kterém je da? uplatn?na.

Každé pln?ní podléhá DPH vypo?ítané z ceny zboží nebo služby podle sazeb platných pro toto zboží nebo tuto službu po odpo?tu dan?, kterou byly p?ímo zatíženy jednotlivé nákladové prvky tvo?ící cenu.

Spole?ný systém DPH se uplat?uje až do stupn? maloobchodu v?etn?.“

§lánek 311 odst. 1 uvedené sm?rnice stanoví:

„Pro ú?ely této kapitoly a aniž jsou dot?eny jiné p?edpisy Spole?enství, se rozumí:

[...]

2)

„um?leckými díly“ p?edm?ty uvedené v ?ásti A p?ílohy IX;

[...]

5)

„obchodníkem povinným k dani“ osoba povinná k dani, která v rámci své ekonomické ?innosti se zám?rem následného prodeje nakupuje nebo po?izuje pro ú?ely svého podnikání nebo dováží použité zboží, um?lecká díla, sb?ratelské p?edm?ty nebo starožitnosti, bez ohledu na to, jedná-li p?itom na vlastní ú?et nebo na ú?et jiné osoby na základ? smlouvy, podle níž jí z koup? nebo prodeje p?ísluší provize;

[...]“

§lánek 314 téže sm?rnice stanoví:

„Režim ziskové p?irážky se uplat?uje na dodání použitého zboží, um?leckých d?l, sb?ratelských p?edm?t? nebo starožitností uskute?ná obchodníkem povinným k dani, pokud mu toto zboží bylo dodáno [uvnit? Spole?enství] jednou z t?chto osob:

a)

osobou nepovinnou k dani;

b)

jinou osobou povinnou k dani, je-li dodání zboží touto jinou osobou povinnou k dani osvobozeno od daně podle § 136;

c)

jinou osobou povinnou k dani, zakládá-li dodání zboží touto jinou osobou povinnou k dani nárok na osvobození pro malé podniky podle § 282 až 292 a zahrnuje-li investiční majetek;

d)

jiným obchodníkem povinným k dani, pokud byla při dodání zboží tímto jiným obchodníkem povinným k dani uplatněna daň podle tohoto zvláštního režimu.“

7

§ 315 směrnice o DPH zní:

„Základem daně při dodáních zboží uvedených v § 314 je zisková přírůžka dosažená obchodníkem povinným k dani snižena o daň vztahující se k této ziskové přírůžce.

Zisková přírůžka obchodníka povinného k dani je rovna rozdílu mezi prodejní cenou útočnou obchodníkem povinným k dani za zboží a kupní cenou.“

8

§ 316 této směrnice stanoví:

„1. členské státy přiznají obchodníkům povinným k dani možnost rozhodnout se pro použití režimu ziskové přírůžky na dodání tohoto zboží:

a)

uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností, které sami dovezli;

b)

uměleckých děl, která jim dodali jejich autoři nebo jejich právní nástupci;

c)

uměleckých děl, která jim dodala osoba povinná k dani jiná než obchodník povinný k dani, byla-li při dodání touto jinou osobou povinnou k dani uplatněna snížená sazba podle § 103.

2. členské státy stanoví pravidla pro výkon volby uvedené v odstavci 1, která se bude v každém případě vztahovat na období nejméně dvou kalendářních let.“

9

§ 317 uvedené směrnice stanoví:

„Využije-li obchodník povinný k dani možnost stanovenou v § 316, stanoví se základ daně podle § 315.

Při dodání uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností, které dovezl sám obchodník povinný k dani, je kupní cena, ke které se přihlídnou při výpočtu ziskové přírůžky,

rovna základu daně při dovozu stanovenému podle článků 85 až 89 a zvýšenému o daň splatnou nebo odvedenou při dovozu.“

10

Článek 322 téže směrnice uvádí:

„Používá-li obchodník povinný k dani zboží za účelem jeho dodání, na které se vztahuje režim ziskové přírůžky, nesmí odpovízt od daně, kterou je povinen odvést, tyto částky:

a)

daň splatnou nebo odvedenou z uměleckých děl, sběratelských předmětů nebo starožitností, které sám dovezl;

b)

daň splatnou nebo odvedenou z uměleckých děl, která mu byla nebo budou dodána jejich autory nebo jejich právními nástupci;

c)

daň splatnou nebo odvedenou z uměleckých děl, které mu byla nebo budou dodána osobou povinnou k dani jinou, než je obchodník povinný k dani.“

Německé právo

11

Ustanovení § 25a Umsatzsteuergesetz (zákon o dani z obratu) (dále jen „UStG“) stanoví:

„(1) Pro dodání movitého majetku ve smyslu § 1 odst. 1 bodu 1 platí zdanění podle následujících ustanovení (režim ziskové přírůžky), pokud jsou splněny následující podmínky:

1.

Podnikatel je obchodníkem. Obchodníkem se rozumí osoba, která v rámci svého povolání obchoduje s movitým hmotným majetkem nebo takový majetek vlastním jménem veřejně draží.

2.

Majetek byl dodán obchodníkovi na území Společenství. Pro toto dodání

a)

nebyla daň z obratu splatná nebo podle § 19 odst. 1 nebyla uložena nebo

b)

byl uplatněn režim ziskové přírůžky.

[...]

(2) Obchodník může nejpozději při podání prvního předložného hlášení v kalendářním roce finančnímu úřadu oznámit, že režim ziskové přirážky uplatňuje od začátku tohoto kalendářního roku rovněž na toto zboží:

[...]

2.

umělecká díla, pokud dodání díla jemu podléhalo dani a neprovedl jej obchodník.

Prohlášení je pro osoby povinné k dani závazné nejméně po dobu dvou kalendářních let.

(3) Obrát se požítá podle částky, o kterou prodejní cena převyšuje nákupní cenu zboží;

[...]

(7) Platí tato zvláštní pravidla:

1.

Režim ziskové přirážky se nepoužije

a)

na dodání zboží, které obchodník pořídil uvnitř Společenství, pokud na dodání zboží obchodníkovi bylo použito na zbytku území Společenství osvobození od daně pro dodání uvnitř Společenství,

[...]“

Spor v původním řízení a předložné otázky

12

Harry Mensing je obchodník s uměleckými díly usazený v Německu, který provozuje galerie v několika německých městech. V roce 2014 mu byla dodána umělecká díla od umělců usazených v jiných členských státech. Tato dodání byla v členském státě usazení umělců deklarována jako dodání uvnitř Společenství osvobozená od daně. H. Mensing odvedl DPH za tato dodání na základě pořízení uvnitř Společenství.

13

H. Mensing požádal daňový úřad v Hammu, aby se na uvedená dodání použil režim ziskové přirážky. Daňový úřad v Hammu jeho žádost zamítl, a tudíž byla dotýkánému domněna DPH ve výši 19763,31 eura.

14

H. Mensing neuplatnil nárok na odpouštění daně zaplacené na vstupu, ačkoli podle předkládajícího soudu tuto možnost z procesního hlediska stále měl.

15

Po zamítnutí jeho stížnosti proti platebnímu výměru podal H. Mensing žalobu k Finanzgericht

Münster (finanční soud v Münsteru, Německo). Tvrdí, že dotčená vnitrostátní právní úprava není v souladu s unijním právem, a domáhá se přímého použití čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH.

16

Předkládající soud má pochybnosti o slučitelnosti § 25a odst. 7 bodu 1 písm. a) UStG s čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH. Podotýká, že podle německého práva se režim ziskové přirážky nepoužije na dodání zboží, které obchodník pořídil uvnitř Unie, pokud na dodání tohoto zboží obchodníkovi bylo použito osvobození od daně pro dodání uvnitř Společenství v ostatních členských státech Unie. Takové vyloučení z působnosti uvedeného režimu však podle předkládajícího soudu nevyplývá z čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH a může vést k narušení hospodářské soutěže.

17

Předkládající soud uvádí, že se možnost rozhodnout se pro použití režimu ziskové přirážky podle čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH podle něj vztahuje pouze na dodání zboží uskutečňová n kterou z kategorií osob vyjmenovaných v článku 314 této směrnice. Dodání uvnitř Společenství osvobozená od daně přitom do působnosti poslední zmíněného ustanovení nespádají. Uvedená možnost se tedy nevztahuje na dodání uměleckých děl, která obchodník povinný k dani nabyt v rámci pořízení uvnitř Společenství osvobozeného od daně.

18

V případě, že by osoba nacházející se v situaci H. Mensinga přesto mohla využít režim ziskové přirážky podle čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, předkládající soud si klade též otázku, zda se takováto osoba může dovolávat použití tohoto režimu a zároveň nároku na odpočet daně zaplacené na vstupu. Uvedený soud má za to, že možnost použít režim ziskové přirážky a zároveň možnost uplatnit nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu je v rozporu se systémem zavedeným směrnicí o DPH.

19

Za těchto podmínek se Finanzgericht Münster (finanční soud v Münsteru) rozhodl přerušit řízení a položit Soudnímu dvoru následující předběžné otázky:

„1)

Musí být čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice [o DPH] vykládán v tom smyslu, že obchodníci povinní k dani mohou použít režim ziskové přirážky i na dodání uměleckých děl, která jim dodali uvnitř Společenství jejich autoři nebo jejich právní nástupci, jež nejsou osobami ve smyslu článku 314 směrnice [o DPH]?

2)

V případě kladné odpovědi na první otázku: Vyžaduje čl. 322 písm. b) směrnice [o DPH], aby byl obchodníkovi odepřen nárok na odpočet daně zaplacené na vstupu plynoucí z pořízení uměleckých děl uvnitř Společenství, i když neexistuje žádné vnitrostátní ustanovení obsahující odpovídající pravidlo?“

K předběžným otázkám

K první otázce

Podstatou první otázky předkládajícího soudu je, zda musí být čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH vykládán v tom smyslu, že se obchodník povinný k dani může rozhodnout pro použití režimu ziskové přírážky na dodání uměleckých děl, která mu byla na vstupu dodána v rámci dodání uvnitř Společenství osvobozeného od daně jejich autory nebo jejich právními nástupci, aťkoli nespádají do kategorií osob vyjmenovaných v článku 314 této směrnice.

Na úvod je třeba podotknout, s výhradou ověření předkládajícím soudem, že se spor v původním řízení týká dodání uměleckých děl ve smyslu čl. 311 odst. 1 bodu 2 směrnice o DPH obchodníkovi povinnému k dani, jak je vymezen v čl. 311 odst. 1 bodu 5 této směrnice.

Je rovněž třeba připomenout, že režim zdanění ziskové přírážky dosažené obchodníkem povinným k dani při dodání uměleckých děl představuje zvláštní režim DPH, odchylný od obecného režimu směrnice o DPH. Články 314 a 316 této směrnice, které určují případy použití tohoto zvláštního režimu, musí být tudíž vykládány restriktivně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 18. května 2017, Litdana, C-624/15, EU:C:2017:389, bod 23 a citovaná judikatura).

Toto pravidlo restriktivního výkladu však neznamená, že pojmy použité pro definici uvedeného režimu musí být vykládány zpusobem, který tento režim zbaví jeho účinku. Výklad těchto pojmů totiž musí být v souladu s cíli sledovanými uvedeným režimem a musí splňovat požadavky daňové neutrality (viz obdobný rozsudek ze dne 21. března 2013, PFC Clinic, C-91/12, EU:C:2013:198, bod 23 a citovaná judikatura).

Kromě toho je podle ustálené judikatury třeba vzít pro výklad ustanovení unijního práva v úvahu nejen jeho znění, ale i jeho kontext a cíle sledované právní úpravou, jíž je součástí (rozsudek ze dne 21. září 2017, Aviva, C-605/15, EU:C:2017:718, bod 24 a citovaná judikatura).

Pokud jde v prvním sledu o znění článku 316 směrnice o DPH, tento článek stanoví, že členské státy признаjí obchodníkovi povinným k dani možnost rozhodnout se pro použití režimu ziskové přírážky na dodání zboží taxativně uvedeného v tomto článku. Ze znění uvedeného článku však nevyplývá, že tato možnost volby je podmíněna dodržením podmínek stanovených v čl. 314 písm. a) až d) této směrnice nebo že členské státy, které musí stanovit pravidla pro výkon uvedené volby, mají prostor pro uvážení ohledně podmínek, na jejichž splnění může být vázána možnost obchodníka povinného k dani rozhodnout se pro použití uvedeného režimu.

Bylo by tedy v rozporu se samotným zněním čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, kdyby členský stát podmínil právo obchodníka povinného k dani na použití režimu ziskové přirážky na dodání uměleckého díla ve smyslu tohoto ustanovení, které následovalo po dodání uvnitř Společenství, tím, že umělecké dílo musí být dodáno některou z osob vyjmenovaných v čl. 314 písm. a) až d) uvedené směrnice.

27

Tento výklad je ve druhém sledu potvrzen analýzou kontextu, do kterého zapadá čl. 316 odst. 1 směrnice o DPH.

28

Zprvč z této analýzy vyplývá, že čl. 316 odst. 1 směrnice o DPH má autonomní oblast působnosti, která doplňuje oblast působnosti článku 314 této směrnice. Uvedený článek 314 totiž stanovuje povinnost použít režim ziskové přirážky na určitá dodání uskutečňovaná obchodníkem povinným k dani, zatímco čl. 316 odst. 1 stanovuje pouze možnost rozhodnout se za určitých podmínek pro použití uvedeného režimu. Toto právo volby by přitom bylo zbaveno smyslu, kdyby byl jeho výkon vázán na splnění stejných podmínek, jako jsou ty, které stanoví uvedený článek 314 pro povinné použití režimu ziskové přirážky. Je-li oblast působnosti článku 314 uvedené směrnice omezena na dodání zboží v Unii, takové omezení se nevztahuje na čl. 316 odst. 1 téže směrnice.

29

Zadruhé analýza čl. 322 písm. b) směrnice o DPH ve spojení s čl. 316 odst. 1 této směrnice potvrzuje autonomní a doplňkovou povahu posledně zmíněného článku ve vztahu k článku 314 uvedené směrnice. Uvedený čl. 322 písm. b) totiž v podstatě vylučuje nárok obchodníka povinného k dani na odpočet od daně, kterou je povinen odvést, DPH splatné nebo odvedené z uměleckých děl dodaných v souladu s čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH.

30

Takové vyloučení, které předpokládá existenci nároku na odpočet, a tudíž existenci plnění zdaněného na vstupu, však nemůže být uplatněno v případech uvedených v článku 314 směrnice o DPH, které předpokládají, že dodání uměleckého díla obchodníkovi povinnému k dani nepodléhalo DPH nebo bylo od této daně osvobozeno.

31

Zatím je třeba podotknout, že analýza kontextu, do kterého zapadá článek 316 směrnice o DPH, umožňuje též odmítnout argument německé vlády, podle kterého nemůže být režim ziskové přirážky použit na dodání uměleckých děl pořízených od hospodářských subjektů usazených v jiných členských státech, a to z důvodu, že skutečnost základající daňovou povinnost, konkrétně pořízení uvnitř Společenství, není uvedena v čl. 316 odst. 1 písm. b) této směrnice. Jak uvedl generální advokát v bodě 65 stanoviska, režim ziskové přirážky totiž neupravuje zdanění zboží ve fázi jeho pořízení obchodníkem povinným k dani, ale ve fázi jeho prodeje, což je potvrzeno tím, že se základ daně vypočte podle článků 315 a 317 této směrnice na základě prodejní ceny zboží účtované obchodníkem povinným k dani.

32

Ve třetím sledu, pokud jde na jedné straně o obecné cíle sledované směrnicí o DPH, z bodů 4 a 7

odvodnění této směrnice vyplývá, že jejím cílem je zavést systém DPH, jenž nenarušuje podmínky hospodářské soutěže ani nebrání volnému pohybu zboží a služeb. Kromě toho z ustálené judikatury vyplývá, že zásada daňové neutrality je vlastní společnému systému DPH zavedenému směrnicí a že tato zásada brání zejména tomu, aby při vybírání DPH bylo s hospodářskými subjekty, které uskutečňují stejná plnění, zacházeno rozdílně (v tomto smyslu viz rozsudek ze dne 13. března 2014, ATP PensionService, C-464/12, EU:C:2014:139, body 42 a 44 a citovaná judikatura).

33

Výklad navrhovaný německou vládou, podle kterého se článek 316 směrnice o DPH nepoužije na dodání, jimž předcházelo plnění uvnitř Společenství, by přitom mohl být v rozporu se zásadami, na kterých je systém DPH založen. Tento výklad by totiž vedl zejména k diskriminaci mezi daňovým režimem uplatnitelným na dodání uměleckých děl dodaných na vstupu na území tohoto členského státu na straně jedné a na dodání uměleckých děl, která byla na vstupu předmětem dodání uvnitř Společenství osvobozeného od daně na straně druhé. Jak německá vláda uznala na jednání, takový zákaz, jako je ten stanovený v § 25a odst. 7 bod 1 písm. a) UStG, vede k diskriminaci založené na tuzemském původu nebo původu uvnitř Společenství uměleckých děl, která jsou dodávána obchodníkovi povinnému k dani, neboť se obchodník povinný k dani nemůže podle výše uvedeného vnitrostátního ustanovení rozhodnout pro použití režimu ziskové přírážky na dodání uměleckého díla, jež bylo na vstupu předmětem dodání uvnitř Společenství, ale naproti tomu může uvedený režim použít na dodání uměleckého díla, které bylo na vstupu dodáno na německém území.

34

Kromě toho, že by diskriminace, jež vyplývá z uvedeného vnitrostátního ustanovení, mohla bránit volnému pohybu zmíněných uměleckých děl a narušit hospodářskou soutěž mezi obchodníky povinnými k dani v Unii, mohla by též zpochybnit zásadu daňové neutrality, neboť s obchodníky povinnými k dani, kteří uskutečňují stejná plnění, zejména nabytí a prodej uměleckých děl, bude zacházeno rozdílně, pokud jde o možnost rozhodnout se pro použití režimu ziskové přírážky na uvedená díla, podle toho, zda jsou tato díla dodána na vstupu na území členského státu, nebo byla na vstupu předmětem dodání uvnitř Společenství osvobozeného od daně.

35

Pokud jde na druhé straně konkrétně o cíle sledované režimem ziskové přírážky, je třeba podotknout, že podle bodu 51 odvodnění směrnice o DPH má tento režim v oblasti použitého zboží, uměleckých děl, starožitností a sbíratelských předmětů zabránit dvojímu zdanění a narušení hospodářské soutěže mezi osobami povinnými k dani.

36

V této souvislosti je třeba konstatovat, že v této oblasti by mohlo být obtížné určit, zda dané zboží bylo dříve zatíženo DPH, neboť vzhledem k samotné povaze uměleckých děl, sbíratelských předmětů a starožitností by zboží mohlo být staré nebo být dříve předmětem několika výměn mezi různými osobami nepovinnými k dani. Právě s ohledem na tyto obtíže při stanovení DPH, kterou bylo takové zboží případně dříve zatíženo, stanoví směrnice DPH možnost rozhodnout se pro použití režimu ziskové přírážky a vypočítat splatnou DPH, jak bylo zdůrazněno v bodě 31 tohoto rozsudku, v podstatě na základě prodejní ceny tohoto zboží.

37

Takovéto obtíže však nemohou vyvstat, pokud je umělecké dílo ve smyslu čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH dodáno některou z osob vyjmenovaných v čl. 314 písm. a) až d) této směrnice, neboť takovéto dodání nepodléhalo DPH nebo od této daně bylo osvobozeno, jak vyplývá z bodu 30 tohoto rozsudku. V takovém případě cíl uvedený v bodě 35 tohoto rozsudku neodvodnil zavedení ve směrnici o DPH režimu ziskové přírážky pro dodání zboží uvedená v článku 316 této směrnice.

38

Ze znění čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, jakož i z jeho kontextu a cíle sledovaných jak tímto ustanovením, tak právní úpravou, již je toto ustanovení součástí, tedy vyplývá, že členský stát nemůže vyžadovat, aby obchodník povinný k dani k tomu, aby se mohl rozhodnout pro použití režimu ziskové přírážky, splňoval podmínky uvedené v čl. 314 písm. a) až d) směrnice o DPH.

39

S ohledem na všechny výše uvedené úvahy je třeba na první otázku odpovědět tak, že čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH musí být vykládán v tom smyslu, že se obchodník povinný k dani může rozhodnout pro použití režimu ziskové přírážky na dodání uměleckých děl, která mu byla na vstupu dodána v rámci dodání uvnitř Společenství osvobozeného od daně jejich autory nebo jejich právními nástupci, přestože nespádají do kategorií osob vyjmenovaných v článku 314 této směrnice.

K druhé otázce

40

Druhou otázkou se předkládající soud v podstatě táže, zda se obchodník povinný k dani může rozhodnout pro použití režimu ziskové přírážky podle čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH na dodání uměleckých děl, která mu byla na vstupu dodána v rámci dodání uvnitř Společenství osvobozeného od daně, a zároveň si přinit nárok na odpot DPH zaplacené na vstupu v situacích, kdy je takový nárok vyloučen podle čl. 322 písm. b) této směrnice, když poslední zmíněné ustanovení nebylo provedeno do vnitrostátního práva.

K přípustnosti

41

Na úvod je třeba posoudit argument německé vlády, podle kterého je druhá otázka nepřípustná. Podle této vlády se uvedená otázka týká hypotetického problému, který není pro rozhodnutí sporu v povodním řízení rozhodující, neboť pokud jde o předemtná dodání, H. Mensing neuplatnil nárok na odpot DPH zaplacené na vstupu.

42

V tomto ohledu je třeba připomenout, že v rámci spolupráce Soudního dvora a vnitrostátních soudů, zavedené článkem 267 SFEU, je v cí pouze vnitrostátního soudu, kterému byl spor předložen a jenž musí nést odpovědnost za soudní rozhodnutí, které bude vydáno, aby s ohledem na konkrétní okolnosti v cí posoudil nezbytnost rozhodnutí o předbžné otázce pro vydání rozsudku i relevanci otázek, které klade Soudnímu dvoru. Týká-li se tedy položená otázka výkladu unijního práva, je Soudní dvůr v zásadě povinen o ní rozhodnout. Odmítnout vydat rozhodnutí o předbžné otázce položené vnitrostátním soudem lze pouze tehdy, pokud je zjevné, že žádaný výklad unijního práva nemá žádný vztah k realitě nebo předemtnu sporu v povodním řízení, jestliže

se jedná o hypotetický problém nebo také pokud Soudní dvůr nedisponuje skutkovými nebo právními poznatky nezbytnými pro užitečnou odpověď na otázky, které jsou mu položeny (rozsudek ze dne 17. března 2016, Aspiro, C-40/15, EU:C:2016:172, bod 17 a citovaná judikatura).

43

Je sice nesporné, že H. Mensing dosud neuplatnil nárok na odpot DPH zaplacené na vstupu, avšak z předkládacího rozhodnutí – jak je shrnuto v bodě 14 tohoto rozsudku – vyplývá, že z hlediska vnitrostátního procesního práva má stále možnost tento nárok uplatnit v rámci sporu v povodním řízení.

44

Za těchto podmínek nelze mít za to, že druhá otázka zjevně nemá žádný vztah k realitě nebo předmětu sporu, a musí být považována za přípustnou.

K věci samé

45

Ústřední zásadou systému DPH je, že nárok na odpot DPH, která zatížila pořízení zboží nebo služeb na vstupu, existuje jen tehdy, když náklady vynaložené na takové pořízení jsou součástí nákladových prvků tvořících cenu plnění zdanitelných na výstupu, která zakládají nárok na odpot (rozsudek ze dne 28. listopadu 2013, MDDP, C-319/12, EU:C:2013:778, bod 41).

46

Jak uvedl generální advokát v bodech 71 a 72 stanoviska, kdyby obchodníkovi povinnému dani bylo umožněno odpotist DPH zaplacenou na vstupu v situaci uvedené v čl. 322 písm. b) směrnice o DPH, pokud se tento obchodník rozhodne pro použití režimu ziskové přirážky podle čl. 316 odst. 1 písm. b) této směrnice, byla by tato zásada porušena. Použije-li se odchylný režim ziskové přirážky, je totiž základem daně podle článků 315 a 317 směrnice o DPH zisková přirážka dosažená obchodníkem povinným k dani snížená o DPH vztahující se k této ziskové přirážce. Za těchto podmínek není DPH zaplacená v kupní ceně zahrnuta do daně zatěžující prodej, a tudíž nezakládá žádný nárok na odpotet.

47

Článek 322 písm. b) směrnice o DPH tedy stanoví, že obchodník povinný k dani nesmí odpotist od daně, kterou je povinen odvést, DPH splatnou nebo odvedenou z uměleckých děl, která mu byla nebo budou dodána jejich autory nebo jejich právními nástupci, používá-li tento obchodník zboží za účelem jeho dodání, na které se vztahuje režim ziskové přirážky.

48

Jinými slovy, u takového dodání se nemůže rozhodnout pro použití režimu ziskové přirážky podle čl. 316 odst. 1 písm. b) této směrnice a zároveň si přinit nárok na odpotet DPH zaplacené na vstupu.

49

V projednávané věci je třeba podotknout, že se H. Mensing přímo dovolává práva volby podle čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH, které vnitrostátní právní úprava dotčená ve věci v povodním

řízení nestanoví pro dodání uměleckých děl uvnitř Společenství. Z toho vyplývá, že H. Mensing může využít režim ziskové přírážky podle tohoto článku pouze za podmínek stanovených touto směrnicí, tj. v případě, že neuplatní pro tatáž dodání nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu.

50

Za těchto podmínek je třeba na druhou otázku odpovědět tak, že se obchodník povinný k dani nemůže rozhodnout pro použití režimu ziskové přírážky podle čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice o DPH na dodání uměleckých děl, která mu byla na vstupu dodána v rámci dodání uvnitř Společenství osvobozeného od daně, a zároveň si přinit nárok na odpočet DPH zaplacené na vstupu v situacích, kdy je takový nárok vyloučen podle čl. 322 písm. b) této směrnice, když poslední zmíněné ustanovení nebylo provedeno do vnitrostátního práva.

K nákladům řízení

51

Vzhledem k tomu, že řízení má, pokud jde o účastníky prvodního řízení, povahu incidenčního řízení ve vztahu ke sporu probíhajícímu před předkládajícím soudem, je k rozhodnutí o nákladech řízení příslušný uvedený soud. Výdaje vzniklé předložením jiných vyjádření Soudnímu dvoru než vyjádření uvedených účastníků řízení se nenahrazují.

Z těchto důvodů Soudní dvůr (čtvrtý senát) rozhodl takto:

1)

Článek 316 odst. 1 písm. b) směrnice Rady 2006/112/ES ze dne 28. listopadu 2006 o společném systému daně z přidané hodnoty musí být vykládán v tom smyslu, že se obchodník povinný k dani nemůže rozhodnout pro použití režimu ziskové přírážky na dodání uměleckých děl, která mu byla na vstupu dodána v rámci dodání uvnitř Společenství osvobozeného od daně jejich autory nebo jejich právními nástupci, přestože nespadají do kategorií osob vyjmenovaných v článku 314 této směrnice.

2)

Obchodník povinný k dani se nemůže rozhodnout pro použití režimu ziskové přírážky podle čl. 316 odst. 1 písm. b) směrnice 2006/112 na dodání uměleckých děl, která mu byla na vstupu dodána v rámci dodání uvnitř Společenství osvobozeného od daně, a zároveň si přinit nárok na odpočet daně z přidané hodnoty zaplacené na vstupu v situacích, kdy je takový nárok vyloučen podle čl. 322 písm. b) této směrnice, když poslední zmíněné ustanovení nebylo provedeno do vnitrostátního práva.

Podpisy.

(*1) – Jednací jazyk: němčina.